

**Edizione di venerdì 15 aprile 2016**

## **DICHIARAZIONI**

[I dati integrativi dei forfettari da indicare nel quadro RS](#)

di **Fabio Garrini**

## **PENALE TRIBUTARIO**

[L'elemento costitutivo dell'omesso versamento delle ritenute](#)

di **Luigi Ferrajoli**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

[Cooperative compliance: modello e condizioni di accesso](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## **ACCERTAMENTO**

[Nel reddito d'impresa l'analisi del principio di competenza va integrata](#)

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[Ancora sul lavoro sportivo dilettantistico](#)

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

## **BACHECA**

[Il trust nella crisi d'impresa](#)

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## DICHIARAZIONI

---

### ***I dati integrativi dei forfettari da indicare nel quadro RS***

di **Fabio Garrini**

In un [precedente intervento](#) abbiamo segnalato la necessità di compilare, nelle dichiarazioni dei **contribuenti che hanno aderito al regime forfettario nel 2015**, il **quadro RS** di Unico PF 2016 relativo alle informazioni supplementari, evidenziando come tale richiesta paia poco ragionevole, posto che stiamo considerando un regime agevolato che si basa (anche e soprattutto) sulle **semplificazioni** contabili.

Posta l'insensatezza di tale richiesta, di seguito vediamo le indicazioni fornite dall'Agenzia nella **circolare n. 10/E/2016** circa le modalità attraverso le quali fornire tali indicazioni.

#### **I dati supplementari in dettaglio**

I dati **supplementari** relativi all'attività, per i soggetti esercenti **attività d'impresa**, vanno dichiarati nei righi da RS374 a RS378, mentre per i **professionisti** nei righi da RS379 a RS381.

In particolare, per i soggetti **esercenti attività d'impresa** le informazioni su cui porre l'attenzione sono le seguenti:

- nel **rigo RS374**, il dato richiesto riguarda il numero complessivo delle giornate retribuite relative a **lavoratori dipendenti**. Dati non sempre facili da valutare. Non complicate le informazioni relative a lavoratori dipendenti a tempo pieno o con contratto di somministrazione di lavoro, perché tali dati vengono raccolti dai modelli di denuncia telematica (informazione che sarà reperita dal consulente del lavoro); per il **lavoro somministrato** il dato viene reperito dalle fatture emesse dalle agenzie di somministrazione e il numero da indicare si ottiene dividendo per 8 le ore indicate in tali fatture. Per i lavoratori dipendenti assunti con contratto a **tempo parziale**, con contratto di lavoro intermittente o con contratto di lavoro ripartito, conformemente a quanto comunicato all'Ente Previdenziale relativamente al periodo d'imposta cui si riferisce il presente modello, il numero delle giornate retribuite deve essere determinato moltiplicando per sei e dividendo per cento il numero complessivo delle settimane utili per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche. Per gli **apprendisti** che svolgono attività nell'impresa, il dato è desumibile dai modelli di denuncia telematica relativi al periodo d'imposta cui si riferisce il modello (nel caso di apprendisti con contratto a tempo parziale, tale numero deve essere determinato moltiplicando per sei e dividendo per cento il numero complessivo delle settimane utili comunicate nel periodo d'imposta per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche). Quindi non si tratta di reperire un dato, ma occorre fare un

certo lavoro per **elaborare le informazioni a disposizione**;

- nel rigo **RS375**, va indicato il numero complessivo dei **mezzi di trasporto/veicoli** posseduti e/o detenuti a qualsiasi titolo per lo svolgimento dell'attività alla data di chiusura del periodo d'imposta. In caso di acquisti/cessioni in corso d'anno non occorre quindi fare alcun ragguaglio: sarà necessario verificare il numero alla data del 31 dicembre. Nella circolare 10/E/2016, all'interno del paragrafo dedicato a tali indicazioni, si legge *"Si rileva, inoltre, che i beni strumentali **utilizzati promiscuamente** per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%."* Questo significa che, **se il contribuente possiede un autocarro e una vettura ad uso promiscuo, dovrà indicare 1,5**;
- nel rigo **RS376**, va indicato l'ammontare del costo sostenuto per **l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci**, inclusi gli oneri accessori di diretta imputazione e le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa. In tale rigo, precisano le istruzioni, vanno indicati anche i costi per servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi. Quindi non solo il costo per le merci, ma anche le **lavorazioni affidate a terzi per la produzione dei beni**;
- nel rigo **RS377**, occorre indicare i costi sostenuti per il **godimento di beni di terzi**, quali canoni di locazione, *leasing*, noleggio o affitto d'azienda. Da notare che i canoni di locazione e *leasing* rilevano non solo se relativi a beni mobili, ma **anche se si riferiscono a beni immobili**. Precisazione importante posto che i beni immobili, nell'ambito della verifica dell'ammontare dei beni strumentali per i requisiti di accesso, non rilevano;
- nel rigo **RS378**, si deve iscrivere l'ammontare complessivo delle spese sostenute nel corso del periodo d'imposta per gli acquisti di **carburante** per autotrazione. Posto quanto in precedenza affermato per i veicoli ad utilizzo **promiscuo**, viene spontaneo concludere che la rilevanza al 50% per tali beni riguarda anche le relative spese per i carburanti.

I soggetti **esercenti attività di lavoro autonomo** devono indicare:

- nel rigo **RS379**, il numero complessivo delle giornate retribuite relative ai **lavoratori dipendenti**, con modalità analoghe a quelle previste per le imprese;
- nel rigo **RS380**, l'ammontare complessivo dei **compensi corrisposti a terzi** per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente. Le istruzioni presentano il caso delle spese sostenute da un commercialista per i compensi corrisposti ad un consulente del lavoro per l'elaborazione di buste paga o da un medico ad altro medico che per un periodo lo ha sostituito nella gestione dello studio;
- nel rigo **RS381**, i **consumi**. Ai fini della determinazione del dato in esame, va considerato l'ammontare delle spese sostenute nell'anno per i servizi telefonici compresi quelli accessori, i consumi di energia elettrica, i carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli. Anche in questo caso, si dovrebbe applicare il ragguaglio al 50% per **l'impiego promiscuo** di beni e servizi.

Inoltre, sorge un interrogativo: i costi precedentemente indicati vanno al netto o al lordo della relativa IVA assolta? Trattandosi di un regime che non consente il diritto alla detrazione, l'imposta assolta in sede di acquisto rappresenta un costo; conseguentemente **pare lecito considerare le spese al lordo dell'IVA**. Vedremo se tale ipotesi sarà oggetto di conferma.

Infine, si segnala un passaggio non completamente chiaro della circolare 10/E/2016: *“Tanto premesso si osserva che, in linea generale – coerentemente con gli adempimenti richiesti ai contribuenti che applicano il regime forfetario ed alle significative semplificazioni loro riconosciute – i dati richiesti nel prospetto dichiarativo devono essere indicati con riguardo alla documentazione **ricevuta o emessa** da tali soggetti. Ad esempio, le informazioni relative ai costi richieste agli esercenti attività di impresa dovranno essere dichiarate solo laddove i contribuenti abbiano ricevuto la relativa documentazione fiscale nel periodo di imposta e nella misura in essa indicata”*. Tale passaggio pare finalizzato a richiedere l'indicazione degli importi **contenuti nelle fatture**, senza considerare il pagamento; precisazione utile visto che, trattandosi di un regime “di cassa”, qualche dubbio circa la rilevanza finanziaria del componente avrebbe potuto porsi. Dalle istruzioni invece si ricaverebbe la **necessità di indicare l'importo indicato nelle fatture**; si badi bene, non viene chiesto il dato per competenza, ma quello **previsto nelle “fatture ricevute”**: sommiamo gli importi recati dalle fatture (ricevute nell'anno), senza fare altre valutazioni.

Almeno questo ci viene concesso.

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***L'elemento costitutivo dell'omesso versamento delle ritenute***

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza n. 7884** emessa il **26 febbraio 2016**, la Suprema Corte ha statuito che, nell'ambito del delitto di **omesso versamento** di ritenute dovute o certificate di cui all'**art.10-bis del D.Lgs. n.74/00** (nella versione ante riforma), la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti **non può essere costituita dal solo** contenuto della dichiarazione **modello 770** proveniente dal datore di lavoro.

La pronuncia in esame prende le mosse dalla condanna, in primo grado, di un soggetto che, in qualità di legale rappresentante di una società, **non aveva versato le ritenute** per l'anno 2008. In secondo grado, la Corte d'Appello aveva ridotto la pena, ma anche affermato come, nel caso di specie, doveva ritenersi **provato** sia **l'elemento oggettivo** in presenza di una dichiarazione 770 proveniente dallo stesso imputato, sia quello soggettivo, attesa la mancata prova da parte dell'imputato dell'impossibilità di adempiere al versamento delle ritenute.

L'imputato medesimo ricorreva quindi in Cassazione rilevando come i giudici di secondo grado avessero erroneamente applicato la disposizione di cui all'art.10-bis in relazione **all'elemento costitutivo del reato** e come il P.M. non avesse fornito **alcuna prova circa il rilascio della certificazione**, quale elemento specializzante per la natura delittuosa della fattispecie.

Sul punto, la Terza Sezione ha quindi riassunto i **due indirizzi giurisprudenziali** formatisi sulla **prova** dell'elemento costitutivo concernente il **rilascio delle certificazioni ai sostituiti**, cioè ai soggetti nei confronti dei quali sono state operate le ritenute.

Secondo il **primo** indirizzo, il **rilascio delle certificazioni deve essere sempre provato** per cui, con riferimento alle attestazioni contenute nella dichiarazione annuale (mod. 770) provenienti dallo stesso sostituto d'imposta nelle quali sono puntualmente indicate le certificazioni rilasciate ai sostituiti e riportati i dati circa le ritenute operate, *"non si pone tanto una questione di mancato rilascio delle certificazioni, quanto di ripartizione degli oneri probatori, **incombendo al pubblico ministero di provare i fatti costitutivi dell'addebito contestato, tra cui, per quanto qui interessa, il rilascio delle certificazioni**"* (Cass. n. 20778/14, n. 33187/13 e n. 1443/12).

Secondo il **secondo** indirizzo, al quale ha aderito la Terza Sezione, *"la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal **rilascio delle certificazioni ai sostituiti**, il cui onere incombe sull'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro"*. Sul punto la medesima Corte ha osservato che *"il delitto in esame, infatti, presenta una componente omissiva (il **mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate**) ed una precedente componente commissiva, consistente a sua volta in due distinte*

condotte: a) il **versamento della retribuzione** con l'effettuazione delle ritenute; b) il **rilascio ai sostituiti delle certificazioni**, prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta" (Cass. n. 40526/14, n. 6203/15, n. 10475/15 e n. 11355/15).

Trattandosi di **elementi costitutivi del reato**, è **onere dell'accusa fornire la prova** della loro sussistenza.

Ne discende che **la presentazione del modello 770** può costituire **indizio** sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e dell'effettuazione delle ritenute, in quanto, con tale modello, il datore di lavoro dichiara appunto di averle effettuate, ma **non può anche costituire indizio sufficiente o prova di avere rilasciato le certificazioni ai sostituiti**, prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, dal momento che **tale modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni** poiché da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesta di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni.

Inoltre, la Suprema Corte ha ribadito che il **modello 770** differisce dalla certificazione rilasciata ai sostituiti in quanto la prima va obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative), mentre la seconda deve essere emessa soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute (la conseguenza è l'**impossibilità**, proprio a causa dei differenti contenuti e funzioni dei due atti, di "**desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato**" e che "**la sola presentazione del modello 770 non è di per sé in grado di escludere il ragionevole dubbio che le certificazioni, invece, non siano mai state date ai dipendenti**".

Ritenendo quindi che l'onere della prova circa l'elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10-bis non fosse stato assolto dall'accusa, la Suprema Corte **ha accolto il ricorso del contribuente**.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Cooperative compliance: modello e condizioni di accesso***

di **Alessandro Bonuzzi**

Il **provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 54237** di ieri ha approvato il **modello** da utilizzare per la richiesta di adesione al nuovo regime collaborativo (c.d. **cooperative compliance**) introdotto **dall'articolo 3 del D.Lgs. 128/2015**, al fine di promuovere la cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti dotati di un **sistema** di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del **rischio fiscale**.

Il documento, inoltre, regola le **condizioni** e le **modalità** di accesso al regime, definendo i **requisiti essenziali** che il sistema di monitoraggio del rischio fiscale deve possedere per consentire l'ammissibilità della società al programma di *compliance*.

La **domanda** di accesso al regime va sottoscritta e presentata alla **Direzione Centrale Accertamento**, esclusivamente a mezzo **pec**. I soggetti non residenti, invece, possono presentarla alla casella di posta elettronica ordinaria indicata nelle istruzioni per la compilazione del modello. In ogni caso, **deve essere utilizzato il modello** approvato con il provvedimento in commento.

La richiesta dovrà **contenere** una serie di **informazioni** predefinite, tra cui:

- la denominazione dell'impresa;
- la sede legale o il domicilio fiscale;
- il codice fiscale o la partita Iva;
- l'indicazione dei recapiti;
- la dichiarazione del possesso di uno dei requisiti soggettivi per l'accesso al regime;
- la dichiarazione del possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale.

Inoltre, deve essere **corredata da specifica documentazione**. Infatti, **unitamente all'istanza o entro 30 giorni dall'invio della stessa**, è necessario presentare, **a pena di rinuncia** alla procedura, un **dossier** relativo all'attività svolta, alla strategia fiscale, al sistema di controllo, nonché alla mappa dei processi aziendali e dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione.

In fase di prima applicazione, il regime è diretto a una platea relativamente ristretta di imprese. Infatti, **possono presentare domanda di adesione** esclusivamente:

1. i soggetti residenti e non residenti che realizzano **un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro**;



2. i soggetti residenti e non residenti che realizzano **un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota**;
3. le imprese che intendono dare esecuzione alla **risposta dell'Agenzia delle Entrate**, fornita a seguito di istanza di **interpello** sui nuovi investimenti, di cui all'articolo 2 D.Lgs. 2015/147, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Con riferimento ai **gruppi di imprese**, il provvedimento **estende** la partecipazione al regime anche alle società appartenenti al gruppo del soggetto che ha presentato domanda di ammissione e che svolgono nei confronti di esso funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale.

Per i **soggetti non residenti** i requisiti dimensionali di cui sopra, vengono riscontrati in capo alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato.

Occorre poi osservare che l'impresa che aderisce al nuovo regime deve essere dotata di un **efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, inteso come il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria.

In particolare, il sistema deve essere **inserito** nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno ed è considerato **efficace** quando:

- è in grado di garantire all'impresa **un presidio costante** sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione;
- garantisce la promozione di una **cultura aziendale** improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria.

A tal fine, il sistema deve presentare i seguenti **requisiti essenziali**:

- deve contenere una chiara e documentata **strategia fiscale** nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale;
- deve assicurare una chiara **attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze**, secondo criteri di separazione dei compiti;
- deve prevedere efficaci **procedure** per lo svolgimento delle seguenti attività: rilevazione del rischio; misurazione del rischio; gestione e controllo del rischio.
- deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che consentano l'individuazione di **eventuali carenze o errori nel funzionamento** dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive;
- deve adattarsi ai **principali cambiamenti** che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale;
- deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una **relazione agli organi di gestione**, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate,



i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio.

La presenza dei requisiti è **verificata** dall'Ufficio competente.

In seguito, **entro 120 giorni dal ricevimento della domanda o della documentazione**, l'Agenzia comunica al contribuente l'esito della verifica tramite pec o posta elettronica ordinaria.

Nel caso in cui emergano **rischi fiscali non individuati** dal sistema di controllo del rischio fiscale o non comunicati all'ufficio competente, l'Agenzia delle entrate può disporre con provvedimento motivato l'**esclusione** dell'impresa dal regime.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Nel reddito d'impresa l'analisi del principio di competenza va integrata***

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

La presenza di componenti, nei quali manca **una connotazione di certezza** in relazione alla loro esistenza e dei quali non è possibile determinare in modo **obiettivo l'ammontare**, si manifesta spesso in sede di determinazione del reddito fiscalmente rilevante.

Affinché vi sia una corretta applicazione del **principio di competenza**, si deve provvedere a considerare tutte le disposizioni ad esso connesse. Sembra opportuna, in questa sede, la trattazione dei risvolti fiscali relativi al principio citato, non ritendendola del tutto prevedibile, in quanto si configura a monte della procedura di definizione del reddito d'impresa.

La prima parte del **primo comma dell'articolo 109 del Tuir**, nella quale si dispone che i ricavi, le spese, gli altri componenti positivi e negativi, **concorrono a formare il reddito** nell'esercizio di competenza, deve essere utilizzata, pertanto, contestualmente alla seconda parte dello stesso, ovverosia *"i ricavi, le spese e gli altri componenti, di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni"*. Si ritengono analogiche le considerazioni, indicate all'interno della **circolare della Guardia di Finanza 1/2008**, nella quale appunto si afferma che per sviluppare il riscontro analitico-normativo, concernente la regola della competenza, è necessario:

- verificare il rispetto delle **specifiche disposizioni dettate dal Tuir**, in relazione al principio di competenza;
- appurare che tale adempimento sia stato effettuato contestualmente con la disamina dei requisiti fiscali della **certezza e determinabilità**. Questi ultimi si rilevano nell'esistenza, nel periodo d'imposta considerato, di documenti dai quali si possa **attestare un titolo giuridico** o comunque un evento produttivo di effetti giuridici stabilizzati o comunque determinabili.

Il documento di prassi sostiene che **all'interno delle valutazioni in merito alla competenza debbano trovare posto anche quelle sulla certezza e sulla oggettiva determinabilità**. Pertanto, per comprendere la loro portata, con la precisazione che i due requisiti devono ricorrere in maniera contestuale, è utile evidenziare che:

- la certezza si configura nell'**an**, cioè nell'**effettiva esistenza della componente reddituale**, la quale per essere considerata tale, deve essere fondata sull'esistenza di

- un **titolo produttivo di effetti giuridici**, sia pure in via non definitiva;
- la determinabilità riguarda il **quantum**, cioè la misura. Quest'ultima ha un **valore relativo** e non assoluto. Ciò significa che per la quantificazione degli elementi reddituali da considerare non si debba procedere esclusivamente attraverso l'utilizzo in senso stretto di criteri matematici, ma si possano anche seguire **parametri di valutazione**, posseduti dall'impresa in sede di **formazione del bilancio**, riguardanti sia l'esercizio in chiusura, sia la proiezione degli stessi sugli esercizi successivi.

Per le spese e gli altri componenti negativi, dei quali non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, l'**ordinanza della Cassazione n. 18237 del 2012** prescrive di considerare come esercizio di competenza quello nel quale **nasce e si forma il titolo giuridico** che costituisce la fonte di ciascuna di tali voci. Secondo la medesima pronuncia, pertanto, è consentita la deducibilità dei costi sopra descritti solamente nell'esercizio in cui si generano le condizioni citate.

Inoltre, l'intervento giurisprudenziale, apportato dalla **sentenza della Cassazione 9080 del 2015**, afferma che i requisiti di certezza (in ordine all'*an*) e di obiettiva determinabilità (in ordine al *quantum*) dei componenti di reddito devono venire a realizzarsi **entro la fine del periodo di imposta**. Con tale attestazione si intende che, sempre per quanto concerne tali componenti:

- debbano essere **maturati i requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità entro la fine dell'esercizio**, cosicché non vi sia discrezionalità in ordine alla loro imputazione e quindi che la stessa non venga rimessa alla mera volontà delle parti;
- gli stessi possano essere **conosciuti dal contribuente dopo la chiusura dell'esercizio**, ma entro il termine impiegato per la redazione del bilancio.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Ancora sul lavoro sportivo dilettantistico***

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

**Sono ormai tre le Corti d'Appello che hanno ritenuto sussistente un'area di "lavoro" sportivo** che trova la sua individuazione nella disciplina delle prestazioni sportive e delle collaborazioni amministrativo – gestionali per come sono disciplinate dall'art. 67 primo comma lett. m del TUIR.

Alla nota sentenza della **Corte di Appello di Firenze n. 683/2014**, citata anche dal Ministero del Lavoro nel suo interpello n. 6/2016 in senso adesivo (e che si colloca nel solco che lo stesso Ministero aveva già creato con la sua circolare del 21.02.2014), si è aggiunta la decisione della **Corte d'Appello di Milano Sez. lav. n. 1172/2014** (si veda anche la successiva decisione del Tribunale dello stesso foro – Trib. Milano sez. lavoro 30.11.2015: *"Nel caso in esame, infatti, la norma concerne i compensi sportivi erogati dalle associazioni e società sportive dilettantistiche che il vigente ordinamento assoggetta ad un regime agevolato derivante dalla tradizionale distinzione tra attività sportiva professionistica, nella quale è riconosciuta una prestazione di lavoro, e attività sportiva dilettantistica"*).

Si annovera anche **la Corte d'Appello di Genova con la decisione n. 63/2016** pubblicata lo scorso 29 marzo.

La vicenda giudiziaria prende le mosse dall'appello interposto dalla Direzione Territoriale del Lavoro avverso la sentenza del Tribunale che aveva annullato l'ordinanza ingiunzione, opposta da una associazione sportiva dilettantistica, e condannato parte soccombente alle spese.

La Direzione Territoriale del Lavoro infliggeva alla associazione la maxi sanzione per avere impiegato **due lavoratori non risultanti da libri o scritture obbligatorie**.

**Secondo la Direzione l'irregolarità riguardava i rapporti di collaborazione sportiva intercorsi in modo irregolare, in quanto realizzati in assenza dei requisiti per la non assoggettabilità a contribuzione essendo provato il carattere di abitualità della prestazione svolta a fronte della corresponsione di redditi non marginale.** Il primo Giudice aveva accolto l'opposizione rilevando che l'ordinanza ingiunzione fondava solo sulla riconosciuta natura subordinata del rapporto di lavoro dei due istruttori.

La Direzione appellante lamentava l'erroneità della decisione deducendo che il provvedimento opposto non fondava sul presupposto individuato dal Giudice di primo grado, ma sulla natura **professionale** dell'attività svolta dagli istruttori e quindi sulla non riconducibilità dei relativi compensi all'area di esenzione di cui all'art. 67 TUIR.

Il Giudicante di secondo grado, dopo aver confermato che nel caso di specie era pacificamente esclusa la natura subordinata dei rapporti di lavoro indagati, coglie un passaggio della sentenza che è di interesse ai fini del noto dibattito sulla **natura** delle prestazioni sportive dilettantistiche sotto il profilo dell'inquadramento lavoristico.

Scriva la Corte d'Appello: *“anche prescindendo dal corretto inquadramento degli istruttori nel novero di quanto previsto dall'art. 67 TUIR, **non può configurarsi l'assoggettamento agli oneri previdenziali e lavoristici allorché la prestazione di istruttore sia posta in essere da soggetti i cui compensi siano qualificati alla stregua di redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. m, TUIR, dovendo ritenersi nel caso di specie la sussistenza dei presupposti per la configurabilità dei redditi diversi quali l'iscrizione pacifica e documentalmente provata dell'associazione dilettantistica al registro Coni, la natura non subordinata dei rapporti di lavoro in questione e la non riconducibilità delle prestazioni all'esercizio di una professione**”.*

Viene pertanto confermato che non c'è assoggettabilità agli oneri previdenziali lavoristici in caso di prestazione resa da soggetti percettori di redditi diversi ex art. 67 primo comma lett. m) del TUIR. **Seppur incidentalmente è fatto riferimento al superamento del modello duale di lavoro per dare spazio alla categoria del lavoro prestato nell'ambito dello sport dilettantistico in posizione di terzietà rispetto alla classica alternativa autonomia-subordinazione;** infatti i proventi derivanti costituiscono “reddito diverso”, differenziando la fonte sia dal lavoro autonomo che dal lavoro subordinato.

In altri termini, è riconducibile alla fattispecie della **prestazione d'opera** resa nei confronti di società sportiva dilettantistica di cui all'art. 67 primo comma lett. m TUIR, la prestazione di attività in ambito sportivo dilettantistico a favore di una associazione dilettantistica **iscritta al registro Coni**, resa nell'ambito di un rapporto di natura **non subordinata e non riconducibile all'esercizio di una professione** da intendersi come abituale svolgimento di attività fonte di compensi non marginali.

Le associazioni dilettantistiche possono beneficiare delle prestazioni sportive degli **istruttori**, i relativi compensi seguono la disciplina di cui all'art. 67 TUIR. Questi compensi sono, pertanto, sottratti al regime impositivo dei compensi da lavoro essendo negata la fonte di percezione che giustificerebbe il prelievo. **Ciò vuol dire conferire oggettività al rilievo secondo cui la norma individua una fattispecie astratta altra e diversa rispetto a quella lavorativa propriamente detta e la assoggetta ad un regime “separato”, emergendo in modo netto la scelta del legislatore di differenziare il regime applicabile alle prestazioni d'opera in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche dalle ordinarie classificazioni codicistiche di lavoro subordinato o autonomo.**

## BACHECA

---

### ***Il trust nella crisi d'impresa***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

[L'incontro formativo](#) fa parte di un percorso composto da tre giornate interamente ideato da Sergio Pellegrino con l'obiettivo di analizzare i principali possibili utilizzi del trust. Il taglio della giornata è molto operativo. Infatti, dopo aver affrontato le diverse tematiche, che nello specifico riguardano l'uso del trust non solo nell'ambito della crisi d'impresa ma anche per la realizzazione di uno scopo preciso, i partecipanti dovranno "tradurre in pratica" le nozioni apprese, redigendo con il loro personal computer le clausole più importanti da inserire nell'atto istitutivo. Per questa ragione, la partecipazione è consigliata a Professionisti che hanno già acquisito le necessarie conoscenze teoriche sul funzionamento generale dell'istituto.

#### **PROGRAMMA**

##### IL TRUST NELLA CRISI D'IMPRESA

L'utilizzo del trust liquidatorio per liquidare beni e attività a beneficio dei creditori

La situazione di crisi più o meno conclamata

Il rischio di insolvenza

L'impiego del trust a supporto del concordato preventivo

Il trust quale meccanismo esecutivo del piano concordatario e strumento di garanzia degli adempimenti

La gestione degli apporti di terzi

La revocatoria ordinaria e l'espropriazione come rimedi per i creditori

L'utilizzo del trust a supporto di una procedura fallimentare

La fiscalità del trust impiegato nella gestione della crisi d'impresa

## IL TRUST DI SCOPO

L'utilizzo del trust per la realizzazione di uno scopo

La mancanza di beneficiari e la necessaria presenza del guardiano

Il supporto alla realizzazione di opere di pubblica utilità

L'utilizzo per finalità di solidarietà sociale

Il riconoscimento del trust Onlus

La fiscalità del trust di scopo

## Analisi di diversi casi operativi

Redazione delle clausole più importanti degli atti istitutivi

## **CORPO DOCENTE**

Sergio Pellegrino – Dottore Commercialista, Amministratore Consulta Trust Company